الملاذات الضريبيّة بين الرفض والتبنّي

جاد خليفة

أستاذ في القانون الضريبي ــ لبنان.

jad_khalife@hotmail.com.

قيل يوماً: «يستحيل الوقوف في هذا العالم بدون الانحناء أحياناً».

مقدمة

غالباً ما نجد مفارقات هامّة تتناول معدّل الضريبة المحددة بشأن الشركات (Impôt sur les societies) والمعمول بها في كلّ بلد. ومن البديهي أنّ حريّة امتداد الشركات على الصعيد الدولي، ومضاعفة العمليّات التجاريّة العالميّة أدّتا إلى إعادة تمركزها في بلدان تتاح لها فيها الاستفادة إلى أقصى الحدود من إعفاءات ضريبيّة وُضعت أساساً من أجل اجتذابها، وخصوصاً في البلدان التي تطبّق أنظمة الملاذات الضريبيّة (Paradis fiscaux) المثيرة للجدل والتساؤل.

فقد عُقدت في نيسان/ أبريل ٢٠٠٩ قمة مجموعة الـ (G 20)، بمبادرة فرنسيّة، حيث جرت معالجة موضوع الملاذات الضريبيّة وأثرها السلبيّ في العلاقات الدوليّة[(١)]. وحُدّدت ثلاث لوائح من شأنها تصنيف الأنظمة الضريبيّة العالميّة على أساس التعاون الضريبيّ مع الدول المعنيّة[(٢)] **اللائحة الأولى**، أو اللائحة السوداء، تشمل الدول التي لا تحترم المعايير الدوليّة مثل كوستاريكا وماليزيا؛ **اللائحة الثانية**، وهي اللائحة الرماديّة الغامقة، تتضمّن الأندورا والبحرين وغيرهما. أمّا **اللائحة الثالثة**، فهي اللائحة الرماديّة الفاتحة، التي تحتوي على البلدان التي تشمل مراكز ماليّة ولا تعتبر أنظمة ملاذ ضريبي بحدّ ذاتها، كالنمسا وبلجيكا وسويسرا.

أمام هذا الواقع، كان لا بدّ أن نتناول النظام الضريبي المتعارف عليه في فرنسا، الداعية الأساسيّة إلى هذه القمّة، بالنظر إلى أنها تعتبر نفسها حاملة مشعل التصدّي لأنظمة الملاذات الضريبيّة. إلّا أنّ من المفيد تعريف هذه الأمكنة، مع الإشارة إلى وحود أنظمة ذات امتيازات ضريبيّة مطبّقة في المنطقة العربية، خاصةً في لبنان، كذلك الأمر في الإمارات أو حتى في البحرين، وهو مّا يستدعي أيضاً فضوليّة العالم الغربي من ناحية التسهيلات الضريبيّة المقدّمة إلى الشركات من قبل هؤلاء المشرّعين، والتي سنوردها في معرض بحثنا هذا. كما سنتناول بتحليلنا قوانين فرنسا الداخليّة التي ترعى شأن الملاذات الضريبيّة، لمعرفة ما إذا كانت على

(١) Il est utile de préciser que la France avait déjà pris de telle initiative. A titre d'exemple, par son ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, M. Dominique Strauss-Kahn, elle avait appelé en 1998, les Chefs d'Etat et de gouvernement du G8 à étudier les problèmes causées par les centres financiers offshore. Elle avait proposée «d'accroître la vigilance des institutions financières des pays membres du GAFI en les soumettant à une obligation de diligence...;
De soumettre les institutions financières des pays membres du GAFI à une obligation de déclaration de soupçons...;
Enfin, d'envisager (...) une interdiction partielle ou totale des opérations financières avec les juridictions présentant les défauts les plus graves». Pour plus de précisions, Cf. Ministère de L'économie, des finances et de l'industrie, «Les centres financiers offshore: l'initiative française au G7 et au groupe d'action financière internationale (GAFI),» MINEFI (1999), <http://www.minefi.gouv.fr/fonds_documen taire/archives/dossiersdepresse/corruption/fiches.html#d>.

(٢) Angel Gurria, «Paradis fiscaux: Restaurer la confiance,» *Le Figaro*, 6/4/2009.

حق في مبادرتها هذه، أو ينبغي لها إعادة النظر في قوانينها الضريبيّة لتفادي التناقض الواقع في نظامها الداخلي.

أوّلاً: تعريف الملاذات الضريبيّة

ما من تعريف موضوعي لعبارة الملاذ الضريبي؛ فقد عرّفت منظمّة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الملاذ الضريبي بأنه «نظام يعفي من تأدية الضرائب، أو نظام ضريبي متساهل، حيث تجتزأ ضرائب بسيطة على العائدات الماليّة أو على العائدات الناتجة من نشاط الخدمات، أو يُنظر إليه كمكان يوفّر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرّب من دفع الضريبة العائدة إلى محل إقامتهم. بالإضافة إلى ذلك، يتمتّع النظام المذكور بإحدى الميزات الثلاث: قلّة الشفافيّة، أورفض الإفصاح عن المعلومات اللازمة للسلطات الخارجيّة، أو إمكانيّة إنشاء مؤسسات وهميّة»[٣].

كما أن فريق العمل المعنيّ بالإجراءات الماليّة (FATF) قام، بدوره، بتعريف الملاذات الضريبيّة بأنها «بلدان أو أمكنة تتميّز بعدم التعاون في الإطار المالي والإداري الدولي وبمعاقبة مبيّضي الأموال»[٤]. بالإضافة إلى ذلك، عرّف منتدى الاستقرار المالي (FSF) المراكز الماليّة الـ «أوف شور» بأنّها «أنظمة تستقطب بصورة خاصّة أنشطة غير المقيمين»[٥].

ولهذا، بما أنّ ليس هناك تعريف محدّد للملاذات الضريبيّة، فإن عوامل عدة تتضافر لتحديدها[٦]، منها:

١ ـ السريّة المصرفيّة، التي يجب أن تكون متوافرة في هذه البلدان من أجل ضمان العمليّات المصرفيّة، وهذا ما يدعو إلى عدم كشف المعلومات المتعلّقة بزبون ما لمصلحة آخر وإلى ضبط مصدر الأموال وكتمان طبيعتها.

٢ ـ السريّة المهنيّة التي من شأنها أن تلزم المحامين والمحاسبين والمتخصّصين بالمجال الضريبي، وسائر المستخدمين، باحترام سريّة العمليّات الماليّة وهويّة الزبائن، وإن تكن هذه الأساليب تخترق، بطريقة أو بأخرى، قوانين الأقاليم الأجنبيّة.

---

(٣) «Rapport d'etape 2000: Vers une coopération fiscale globale: Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables,» Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) (2000), <http://www.oecd.org/document/60/0,3343,fr_2649_33745_36157884_1_1_1_1,00.html>.

(٤) Le groupe d'action financière est une institution en charge de la lutte internationale contre le blanchiment des capitaux qui fut créé par le G7 à Paris en 1989.

(٥) Le Forum de stabilité financière est un organisme créé en 1999 par le G7 pour renforcer la surveillance et la coordination des organismes du secteur financier.

(٦) «Critères des paradis fiscaux,» Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) (2004).

٣ ـ مرونة التسجيل، حيث تستفيد الشركات من سهولة مطلقة في التعامل مع السلطات العامّة، فهي لا تُلزَم بتقديم معلومات دقيقة حول مصدر الأموال.

٤ ـ الحريّة المطلقة في نقل رؤوس الأموال دوليّاً.

٥ ـ سرعة التنفيذ، وهي تبدو ضرورة حتميّة في هذه الأمكنة. ويتم عادة توكيل أحد الأشخاص المقيمين بهدف إجراء المعاملات الرسميّة اللازمة. ولا بدّ من أن يكون البلد مجّهزاً بالتكنولوجيا والبنى التحتيّة اللازمة لتسهيل عمليّة انتقال الأموال، إضافة إلى الاستقرار الاقتصادي والسياسي لجذب الشركات العالميّة.

إلّا أنّ العامل الذي يستقطبنا بشكل محدّد هو غياب فرض الضريبة، أو فرضها بنسبة ضئيلة، في هذه البلدان المثيرة للجدل. ويمكن أن نلاحظ أن بعض الملاذات الضريبيّة يُخضع الأشخاص الطبيعييّن لنسبة ضريبيّة تفوق النسبة المطبّقة على الشركات، على عكس البعض الآخر الذي يطبِّق على الشركات نسبة ضريبيّة تفوق النسبة المطبّقة على الأشخاص الطبيعييّن، كما هو عليه الحال في إمارة موناكو(٧). وفي بعض الحالات، لا يكون الإطار الضريبي مفيداً إلّا إذا اعتُمد شكل معيّن من الشركات، كـ«الهولدينغ» في الدنمارك(٨)، أو أنشطة محدّدة، كمراكز التنسيق في بلجيكا(٩).

ثانياً: لبنان والتسهيلات الضريبية

لجأ بعض البلدان إلى تعديل أنظمته الضريبيّة كي يبقى منافساً لبلدان أخرى؛ فقبرص، التي لم تكن تطبّق ضريبة على الشركات، مثلاً، عادت ورفعت نسبة الضريبة لديها من صفر إلى ١٠ بالمئة، للسماح لغير المقيمين بدفع ضريبة ـ ولو بنسبة ضئيلة ـ كي لا يخضعوا لضريبة مرتفعة في بلد المنشأ، بحجّة عدم دفعهم أي ضريبة في قبرص. وبصرف النظر عن بعض البلدان أو المناطق التي لا تعرف عمليّاً أيّ ضريبة، كما هو عليه الحال في البحرين، فإننا نجد عادة البلد عينه يعطي امتيازات ضريبيّة بالنسبة إلى بعض الأنشطة دون أنشطة أخرى، وبالنسبة

(٧) A Monaco, les personnes physiques ne sont pas soumises à l''impôt sur le revenu. Par contre, un taux d'impôt sur les bénéfices de 33,33 % s'applique lorsque l'entreprise réalise plus de 25 % de son chiffre d'affaire en dehors de la principauté ou lorsqu'il s'agit de sociétés dont l'activité à Monaco consiste à percevoir des revenus sur des brevets ou des droits de propriété littéraire ou artistique.

(٨) Le taux standard de l'impôt sur les sociétés est de 28 %. Par contre, dans le cadre des holdings, les dividendes reçus par une société filiale étrangère détenue à 10 %, sont exemptées de l'impôt danois. Tout naturellement, la filiale s'implantera dans un pays à fiscalité amoindrie dans le but de réaliser une économie d'impôt.

(٩) Les centres de coordination sont des sociétés établies en Belgique, appartenant à un groupe multinational, qui rendent exclusivement des prestations de services à d'autres sociétés appartenant au même groupe (comptabilité, conseil, gestion de trésorerie...) et sont sujets à d'innombrables exonérations fiscales.

إلى بعض الضرائب دون أخرى، وبالنسبة إلى بعض أنواع الشركات دون أخرى، كما هو الحال في لبنان، في ما يتعلق بشركات الـ «أوف شور» و«الهولدينغ».

وبالفعل، تتّخذ الـ «أوف شور» شكل شركة مساهمة(١٠)، ولكن ما من تعريف واضح لهذا النوع من الشركات. إلّا أن المشرّع حدد، على سبيل الحصر، الأنشطة الموكلة إليها، حيث يمكنها:

ـ إجراء التفاوض، وتوقيع العقود والاتفاقات بشأن عمليّات وصفقات يجري تنفيذها خارج الأراضي اللبنانية، وتعود إلى أموال موجودة في الخارج أو في المناطق الحرّة.

ـ إدارة شركات ومؤسسات ذات أنشطة محصورة خارج لبنان، وتصدير الخدمات المهنية والإدارية والتنظيمية وخدمات برامج المعلوماتيّة، بكل أنواعها، إلى مؤسسات مقيمة خارج لبنان، وبناء على طلب تلك المؤسسات.

ـ القيام بعمليّات التجارة الخارجيّة المثلثّة أو المتعددة الأطراف الجارية خارج لبنان، ويمكنها إذ ذاك أن تستعمل التسهيلات المتوافرة في المناطق الحرّة لتخزين البضائع المستوردة، بغية إعادة تصديرها.

ـ تملّك أسهم وحصص وسندات في مؤسسات وشركات أجنبية غير مقيمة، وإقراض المؤسسات غير المقيمة التي تملك فيها أكثر من ٢٠ بالمئة من رأس مالها، وفتح الاعتمادات، والاقتراض من الداخل أو من الخارج من مصارف ومؤسسات مالية.

ـ تملّك و/ أو الانتفاع من حقوق عائدة من وكالات مواد وبضائع، وتمثيل شركات أجنبية في أسواق خارجية، وفتح فروع ومكاتب تمثيل تابعة لها في الخارج، وحتى القيام بمشاريع اقتصاديّة وأنشطة النقل البحري.

ـ استئجار المكاتب في لبنان، وتملّك العقارات اللازمة لنشاطها، مع مراعاة قانون تملّك الأجانب لحقوق عينيّة عقارية في لبنان.

وقد وضع المشرّع سلسلة من الامتيازات الضريبيّة لاستقطاب الشركات الأجنبيّة، وحثّ الشركات الوطنية على الاستثمار الخارجي، فحددت إعفاءات ضريبيّة على الوجه الآتي: عملاً بالمادة ٤ من نظام الـ «أوف شور»، يعفى هذا النوع من الشركات من ضريبة الدخل على الأرباح (ضريبة الباب الأوّل)، ويتناول الإعفاء الضريبي أيضاً الرواتب والأجور (ضريبة الباب الثاني) المتعلّقة بالمستخدمين العاملين في الخارج، وتعفى أنصبة الأرباح الموزّعة من الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة (ضريبة باب الثالث). والأمر نفسه بالنسبة إلى فوائد القروض في حال كانت الجهّة المقرضة موجودة في الخارج، أكانت شخصاً معنوياً أم شخصاً طبيعيّاً.

كما يطّبق الأمر عينه على إيرادات الأموال الموظّفة خارج لبنان؛ إذ إنّ هذه الإيرادات

(١٠) المرسوم الاشتراعي الرقم ٤٦/ ٨٣، والمرسوم الرقم ١٩/ ٢٠٠٨.

ناتجة من توظيف شركة الـ «أوف شور» لأموالها خارج لبنان، وتتناول على الأخص فوائد الديون التأمينيّة، العاديّة والممتازة، فوائد القروض، وفوائد التأمينات والودائع النقديّة والحسابات الجارية وعائداتها، وإيرادات وأرباح الأسهم الأجنبيّة، وسندات الدين الأجنبيّة، وغيرها من الأوراق الماليّة، الأجنبيّة، الخاصّة والعامّة.

ويشمل هذا الإعفاء أيضاً المبالغ المدفوعة إلى أشخاص معنويين أو طبيعيين، لقاء خدمات مؤدّاة في الخارج. والأمر نفسه بالنسبة إلى أسهم الشركة ومساهميها، من جميع ضرائب الانتقال والإرث والرسوم المرتبطة بها من أي نوع كانت. على هذا، تعفى من رسم الطابع المالي العقود وجميع المستندات التي تمّ توقيعها في لبنان، وتعود إلى أعمال خارج لبنان.

كما تستفيد الـ «أوف شور» من الإعفاء الضريبي على: الودائع وسائر الالتزامات المصرفيّة المودعة بالعملات الأجنبيّة والعائدة إلى غير المقيمين (الشركات التابعة هي بمثابة غير المقيمين)، من ضريبة الدخل المفروضة على الفوائد، ومن رسم ضمان الودائع، ومن الاحتياط الإلزامي؛ وعلى فوائد حساباتها المفتوحة لدى المصارف في لبنان، من ضريبة الدخل على رؤوس الأموال المنقولة.

أمّا بالنسبة إلى شركات «الهولدينغ» ـ القابضة، فتدخل ضمن أنواع الشركات المساهمة[١١] ولكن لها من تعريف واضح، شأنها شأن شركات الـ «أوف شور». وقد حددّت مواضيعها، على سبيل المثال لا الحصر، كالتالي:

تستطيع أن تتملّك أسهماً أو حصصاً في شركات مغفلة أو محدودة المسؤولية، لبنانية أو أجنبية قائمة، أو الاشتراك في تأسيسها. كما يمكنها إدارة الشركات التي تملك فيها حصص شراكة أو مساهمة، وإقراضها وكفالتها تجاه الغير، وتملّك براءات الاختراع والاكتشافات والامتيازات والعلامات المسجلة، وسواها من الحقوق المحفوظة، وتأجيرها لمؤسسات، أكانت واقعة في لبنان أم في الخارج. هذا إضافةً إلى إمكانية تملّكها الأموال المنقولة أو غير المنقولة، شرط أن تكون مخصصّة لحاجات أعمالها فقط، مع مراعاة أحكام القانون المتعلق باكتساب غير اللبنانيين الحقوق العينيّة العقاريّة في لبنان.

وفي ما يتعلّق بالاستثناءات الضريبيّة الموجودة في هذه الحالة، فقد هدف الشارع اللبناني إلى تشجيع قيام هذا النوع من الشركات، فأجاز أن تُنزَل من واردات شركات «الهولدينغ» الأنصبة التي تحصل عليها نتيجة حيازتها أسهماً في شركات أموال تابعة لها في لبنان، وبالتالي استثناها من ضريبة دخل الباب الأول عن أرباحها (أي ضريبة الدخل على الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية).

كما أنّه استثنى شركات «الهولدنغ» من ضريبة الباب الثالث (أي ضريبة الدخل على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة)؛ فالمبدأ يقضي بإخضاع توزيعات شركات الأموال للضريبة

(١١) المرسوم الاشتراعي الرقم ١٤٤ بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩، والمرسوم الرقم ٤٥ بتاريخ ٢٤/ ٦/ ١٩٨٣.

النسبيّة، ومقدارها ١٠ بالمئة، حتى ولو كانت معفيّة من ضريبة الباب الأول، إلا أن نظام هذه الشركات استثنى التوزيعات، تطبيقاً لمبدأ أن هذه الأنصبة قد سبق خضوعها للباب الثالث عند الشركة الموزعة.

إن القانون الضرائبي اللبناني مزيج من قواعد مبتكرة وقواعد قديمة، تنظّم عمليّة توزيع الأرباح. ويتميّز هذا النظام ببساطته وباستقراره القانوني، وهو ما يشكّل عنصراً إيجابيّاً من حيث اليقين القانوني، الذي يسمح لدافعي الضرائب بتطبيق مفاهيم قانونيّة معلومة. إضافةً إلى ذلك، كان لعدم الاستقرار السياسي، وخاصة عقب حرب ٢٠٠٦، تأثيره في لبنان اقتصاديّاً، نسبةً إلى جيرانه في الشرق الأوسط. وبالتالي، فإن اعتماد سياسة تخفيض الضرائب يشكّل دافعاً أساسياً للدولة اللبنانية كي تشجع الشركات الأجنبية على الاستثمار مجدداً في لبنان.

ثالثاً: الأنموذج الضريبي الإماراتي

في المقابل، جسّدت الإمارات كياناً قانونياً ضريبيّاً تضعضع من خلاله جميع المعايير الدوليّة، فأصبحت المرجع الضريبي بامتياز، ورمزاً للتجارة الحرّة، ووفرت للشركات ظروفاً مثاليّة لتطوير أعمالها، بدون أن تكبّدها قيوداً ماليّة تعرقل إنشاءها وتوسّعها[١٢].

إن السياسة الضريبيّة المعتمدة في دبي لا تهدّد البلدان العربيّة فحسب، بل تهدّد الدول الأوروبيّة أيضاً؛ ففي الإجمال، يشكل الأجانب العاملون فيها ٩١ بالمئة من سكان الإمارات، لأن أعمالهم التجارية وجدت فيها مكاناً خالياً من أيّ قواعد ملزمة مفروضة على حركة رأس المال والتجارة[١٣]. . . فالشركات العاملة في دبي والمساهمون فيها معفيون من دفع الضرائب، علماً بأنّ مفهوم تأدية الضرائب لا يتوافق أصلاً مع تقاليد الإمارات ومع روح القانون فيها [١٤].

إلّا أن هناك استثناءات؛ فالإعفاء الضريبي يتناول معظم الشركات، وليس كلها؛ فالشركات المنتجة للنفط[١٥] وفروع البنوك الأجنبيّة[١٦] تخرج من دائرة هذا الإعفاء، لأن هذا

(١٢) «Le Commerce à Dubaï, généralités, coûts,» Département du Tourisme et du commerce marketing (DTCM) (2007), <http://www.dubaitourism.ae/WorkingWithDubai/DubaiMeansBusiness/tabid/84 /language/fr-FR/Default.aspx>.

(١٣) «2005 Country Reports on Human Rights Practices,» U. S. Department of State (8 March 2006), <http://www.state.gov/g/drl/rls/hrrpt/2005/index.htm>.

(١٤) المصدر نفسه.

(١٥) Le marché de Dubaï est un marché libre et accessible à tout homme d'affaires. Le développement des E.A.U. est dû en premier aux ressources pétrolières. Les E.A.U. occupent la 5ème place mondiale avec 9,1 % des réserves. Les exportations des?mirats comportent 45 % d'hydrocarbures. Mais ces ressources sont inégalement réparties: c'est à Abou Dhabi que se trouve la grande majorité des ressources pétrolières, tandis que les six autres?mirats se partagent le reste, «Annual statistical bulletin 2005,» Organization of the Petroleum Exporting Countries (OPEC) (2006), <http://www.opec.org/library/Annual%20statistical% 20Bulletin/pdf/ASB2005.htm>.

(١٦) La Banque centrale a fixé un quota relatif à l'implantation des banques étrangères à Dubaï et au =

النوع من الشركات يمثّل مصدر الثروة في البلد، فأوجد المشرّع ضرورة لتطبيق معدّل ضريبي معيّن، فأخضع فروع المصارف الأجنبيّة لضريبة على الأرباح بمعدّل ٢٠ بالمئة، مع العلم أنّ البنوك الوطنية تعامَل كأي شركة محليّة أخرى(١٧).

أمّا في ما يتعلّق بشركات النفط، فقد أوجدت دبي ضريبة تطاول الشركة، وليس المساهمين فيها(١٨) بمعدّل ٥٥ بالمئة، نظراً إلى أهميّة النفط في واقع النشاط الاقتصادي في تلك الإمارة. إضافة إلى ذلك، ليس المعدّل المشار إليه (٥٥ بالمئة) هو نفسه في جميع الإمارات، بل يتراوح بين ٥٠ بالمئة و٥٥ بالمئة، حسب الإمارة(١٩).

ومن هنا، يمكننا الجزم بأن الإمارات، وبخاصة إمارة دبي، تحاول وضع سياسات تحديث الضرائب؛ إذ إن سوقها في تطوّر مستمّر، فالواردات المحليّة تبلغ ١٧ مليار دولار أمريكي سنوياً(٢٠) مقابل ١٥٠ مليار دولار أمريكي للصادرات(٢١). كما أنّ المرونة الضريبيّة في الإمارات تسمح للشركات بالتمتّع بتسهيلات كثيرة، لتعزيز تنميتها عن طريق إيجاد بيئة خالية من الضرائب المفروضة على الشركات، ومن ضرائب الدخل عامّةً، أو حتى من أيّ ضوابط على العملة(٢٢). كذلك الأمر بالنسبة إلى الحواجز الجمركية المعدومة، ما عدا النسبة المطبقة على الواردات بنسبة ٤ بالمئة(٢٣).

إلّا أن هذا الإطار الاقتصادي الضريبي الاستثنائي لم يكن موجوداً دائماً. ففي وقت سابق، لم يكن في إمكان الشركات الأجنبيّة الاستفادة من جميع الامتيازات الضريبيّة المحليّة(٢٤)،

= nombre de leurs succursales. Ces banques ont été alors contraintes de limiter ce nombre à huit; celles qui en possédaient déjà huit n'avaient pas le droit d'en acquérir davantage, «United Arab Emirates, selected issues and statistical appendix,» International Monetary Fund (IMF), Report no. 05/268 (2005), <http://w ww.Imf.Org/external/pubs/ft/scr/2005>.

En outre, les banques doivent compter, parmi leur personnel, au moins 10 % de ressortissants émiratis. Toutefois, au niveau des cadres, il n'existe pour le moment aucune limite quant au nombre des étrangers occupant ces postes. Pourtant en 1999, toutes les banques étaient contraintes d'augmenter annuellement le nombre d'?miriens du personnel à environ 4 %.

(١٧) أ. عبد الرحمن، «دراسة مقارنة حول مختلف الضرائب في الشركات» (الأمم المتحدة، ٢٠٠٠٢)، ص ٤٦.

(١٨) «Le Commerce à Dubaï, généralités, coûts».

(١٩) عبد الرحمن، المصدر نفسه، ص ٤٦.

(٢٠) «Le Commerce à Dubaï, généralités, le marché,» Département du Tourisme et du commerce marketing (DTCM) (2007), <http://www.dubaitourism.ae/WorkingWithDubai/DubaiMeansBusiness/tabid/84/ language/fr-FR/Default.aspx>.

(٢١) المصدر نفسه.

(٢٢) «Le Commerce à Dubaï, s'implanter, règlementation en matière de propriété,» Département du Tourisme et du commerce marketing (DTCM) (2007), <http://www.dubaitourism.ae/WorkingWithDubai/ DubaiMeansBusiness/tabid/84/language/fr-FR/Default.aspx>.

(٢٣) Dubai Customs, <http://www.dxbcustoms.gov.ae>.

(٢٤) «Examen des politiques commerciales,» Organisation Mondiale du commerce (OMC), Rapport no. WT/TPR/G/162 (2006), p. 9 sqq, <http://www.wto.int/french/tratop_f/tpr_f/g162_f.doc>.

فقامت دبي، على سبيل المثال، بإنشاء منطقة خالية من الضرائب، وهي المنطقة الحرّة في جبل علي، كي توفر للشركات الأجنبية المزايا الضريبيّة نفسها[٢٥]؛ إذ إنّها خشيت على مكانتها في السوق العالمية نتيجة منحها المزايا الضريبيّة لمواطنيها فقط. وعلاوةً على ذلك، لا تقتصر هذه الفوائد على الشركة، بل تمتّد أيضاً إلى حَمَلة الأسهم. لذلك من المهمّ مناقشة أسباب إنشاء هذه المنطقة الحرّة في جبل علي، ومن ثم الإعفاء الضريبي المطبّق في هذه المنطقة.

بالفعل، عندما تقوم دولة بتنفيذ إصلاح قانوني ما، فهذا يدل على أن النظام لم يعد متناسباً مع المعطيات الحاليّة، فكان من مصلحة دبي مواكبة هذا التطوّر الاقتصادي بإنشائها المنطقة الحرّة في جبل علي. ولتوضيح دوافع دبي، لا بد من شرح متطلبات الاستثمار في دولة الإمارات بشكلٍ عام، وهو الاستثمار الذي يحتاج إلى شريك محلي في الشركة الأجنبيّة من ناحية، وحيازته أسهماً فيها من ناحية أخرى.

وبالفعل، من الضروري الاستعانة بمواطن من دولة الإمارات للاستثمار في هذه المنطقة[٢٦]، مع أن هناك بعض الاستثناءات: فقد سمح القانون للأجنبي أن يكون المالك الوحيد لشركة حرفيّة[٢٧]. كما أنه يقبل بوجود فرع لشركة أجنبيّة[٢٨] أو مكتب تمثيليّ في دبي[٢٩]. إلّا أن هذه الحالات تتطلّب ممثّلاً محليّاً إماراتياً يسمّى «sponsor»[٣٠] وقد يكون شخصاً طبيعيّاً إماراتيّاً، أو شركة مملوكة بنسبة ١٠٠ بالمئة من مواطني دولة الإمارات، على أن يمكن للشركة الأجنبية الاستعانة بوكيل تجاري محلي لتطوير عملها التجاري[٣١].

هذا بالإضافة إلى أن الشريك المحلي يتلقى إتاوة لمشاركته في الشركة، ويمتلك أيضاً ٥١ بالمئة من أصولها[٣٢]. هذا ما يدل على تفضيل الإماراتيين على كل أجنبي يريد الاستثمار

(٢٥) Créée en 1985, la zone s'étend sur 100 km^2 et regroupe plus de 3 500 sociétés, «Trade Policy Review: Rapport by the Secretariat United Arab Emirates,» World Trade Organization, Rapport no. WT/TPR/S/162 (20 mars 2006), p. 43, <http://www.wto.org/english/tratop_e/tpr_e/s162-0_e.doc>.
En sept ans, leur nombre a augmenté de moitié. En 2006, Dubaï a même dévoilé la construction du plus grand aéroport du monde dans la zone franche de Jebel Ali. Celui-ci, d'un coût s'élevant à 33 milliards de dollars, sera aménagé sur un domaine de 140 km^2 afin d'être baptiser Dubaï world central. David Hirst, «Portrait de Dubaï, ville globale,» *Le Monde Diplomatique* (février 2001), <http://www.monde-diplomatique.fr/2001/02/HIRST/14865>.

(٢٦) Loi fédérale no. 8 de 1984, amendée par la loi fédérale no. 13 de 1988, «Loi sur les entreprises commerciales».

(٢٧) «Le Commerce à Dubaï, généralités, coûts».

(٢٨) Loi fédérale sur les sociétés no. 8 de 1984 (Loi sur les sociétés commerciales- C.C.L.).

(٢٩) «Examen des politiques commerciales,» pp. 11 sqq.

(٣٠) المصدر نفسه.

(٣١) Loi sur les agences commerciales, loi fédérale no. 18 de 1981, telle que modifiée par la loi no. 14 de 1988.

(٣٢) «Les Emirats arabes unis, un nouveau tigre au Moyen-Orient?,» Sénat, Rapport GA 21- Compte rendu de la visite aux Emirats Arabes Unis d'une délégation du Groupe sénatorial France-Pays du Golfe - du 9 au 16 mai 1998, <http://senat.fr/ga/ga-021/ga-021.html>.

داخل هذا البلد، بالرغم من التسهيلات الإداريّة الموجودة فيه، فكان لا بدّ من أن تجد دبي حلولاً أخرى لاستقطاب الشركات الأجنبيّة، فكرّس القانون الرقم ٢/ ٩٨٦/ وضع المنطقة الحرّة في جبل علي(٣٣). وهنا تلفت اهتمامنا المادتان ٨ و ٩ من هذا القانون بالتحديد، فهما

(٣٣) La loi no. 2 datée de 1986 a réglementé les affaires se déroulant dans la zone franche.? ce sujet, l'article 3 de cette loi mentionne que «l'activité commerciale dans la zone franche peut concerner toute sorte de produits». La société peut donc commercialiser tout produit, national ou étranger, abstraction faite de sa provenance.

L'article 13 de la même loi a instauré des restrictions concernant des produits dangereux pour la santé, la paix nationale, la propriété intellectuelle ou même en rapport avec la main-d'œuvre, etc. Dans un pays à politique libérale, le législateur de Dubaï a voulu faire respecter l'effort intellectuel, en instaurant en premier lieu la prohibition des produits qui ne respectent pas les droits d'auteurs (alinéa 2). Ceux-ci peuvent être en rapport avec l'industrie, le commerce, la littérature ou même l'art (loi fédérale no. 17 de 2002 concernant la règlementation industrielle et la protection des brevets, dessins et modèles industriels; Loi fédérale no. 8 de 2002 portant modification de la loi fédérale no. 37 de 1992 sur les marques de fabrique ou de commerce; Loi fédérale no. 7 de 2002 sur le droit d'auteur et les droits connexes).

En deuxième lieu, le législateur a prohibé la commercialisation de produits interdits par une décision gouvernementale (alinéa 3). La prohibition n'est pas due à la qualité du produit ou à ses effets mais à sa provenance. En effet, cet émirat interdit le commerce avec l'?tat d'Israël, que ce soit à Dubaï même ou dans la zone franche. Par ailleurs, la loi tient à respecter toutes les personnes vivant sur son territoire, nonobstant leur religion (alinéa 4). C'est pour cela qu'elle a interdit le commerce de produits qui portent des marques ou des dessins ne respectant pas la religion de l'autre. C'est une preuve d'ouverture d'esprit et de respect des différentes croyances (Ministère de l'information et de la culture, décision no. 75, 31 et 156 de 1988, 1986 et 1996 respectivement). Mais il faut noter que le législateur est resté très vague en évoquant les termes «les différentes religions» sans préciser lesquelles. C'est la vie pratique qui nous apportera des réponses!

Enfin, le législateur a interdit la commercialisation de tout produit ayant un quelconque rapport, de près ou de loin, avec la drogue (alinéa 5) et la guerre (alinéa 6). Là aussi, il est resté vague, se laissant ainsi la possibilité de contrôler toute arme, quelle que soit sa puissance, et tout acte qui pourrait nuire à la paix nationale et internationale. Cependant, le législateur a accepté la commercialisation de ces produits si l'intéressé acquiert une licence spécifique de l'autorité compétente de la zone. Mais malgré cette tolérance, la commercialisation reste contrôlée pour éviter tout dérapage. (Les importations de drogues et de médicaments sont enregistrées auprès de la section des affaires techniques du Département du contrôle des drogues au Ministère de la santé, selon les articles 40, 41, 61 et 65 de la loi fédérale no. 4 de 1983 sur la profession de pharmacien et les sociétés pharmaceutiques; Les Emirats contrôlent le commerce des produits pour des motifs de sécurité des personnes, de sécurité nationale ou de protection de l'environnement. Pour plus de détail, consulter les renseignements en ligne de l'Agence fédérale pour l'environnement à l'adresse suivante: < http://feapp. fea.gov.ae > .

La zone franche offre des avantages fiscaux énormes parce que les produits et les biens commercialisés ne sont soumis à aucun droit de douane: «Sont exonérés de toute taxe douanière les produits destinés à la zone franche ou fabriqués dans cet endroit ainsi que les biens exportés de cette zone» (article 4).

= La loi fournit donc un avantage à tous les biens commercialisés dans la zone franche. Ainsi, les

تكرّسان مبدأ الإعفاء الكامل من الضرائب على الأفراد والشركات، وهو ما يؤول إيجاباً على عمليّات توزيع الأرباح، حيث لا قيود ضريبيّة، سواء بالنسبة إلى الشركة أو بالنسبة إلى المساهمين. ولكن من هم المستفيدون من هذا الإعفاء الضريبي ؟ وما هي الآثار المترتبّة عليه؟

نصّت المادة ٨ على ما يلي: «تعفى الشركات والأفراد والعمال في المنطقة الحرة من كافة الضرائب - بما في ذلك ضريبة الدخل - في ما يتعلق بعملياتها داخل المنطقة الحرة، وذلك لمدة خمسين عاماً قابلة للتجديد لمدة مماثلة بقرار من السلطة، وتحتسب المدة من تاريخ بدء عمل هذه الشركات أو الأفراد أو العمال»[٣٤] ووفقاً لهذه المادة، يوفر المشرّع الإماراتي إعفاءات ضريبيّة في مختلف المجالات؛ فالأشخاص الذي يشملهم حكم هذا القانون هم الشركات والمساهمون والموظّفون. . إلخ. أمّا بالنسبة إلى الضريبة موضوع المادة، فقد تكون ضريبة الدخل، أو ضريبة الشركات، أو ضرائب أخرى.

وتأتي المادة ٩ لتؤكّد من جديد أن الربح غير خاضع لأيّ مساءلة ضريبيّة. وغاية هذا الإصرار القانوني تسليط الضوء على جاذبيّة النظام القانوني الإماراتي، وقدرته على استقطاب الاستثمارات الشرقيّة والغربيّة[٣٥] وإن هذا الإعفاء امتدّ بالأصل فترة ١٥ سنة، قابلة للتجديد،

= commerçants bénéficieront d'une exonération de la taxe de douane lors de l'importation ou de l'exportation, que le produit soit fabriqué hors ou à l'intérieur de la zone franche. Pour arriver à cette fin, le législateur a permis aux intéressés de créer leurs propres industries afin de fabriquer des produits ou de compléter des produits semi-finis. Il a permis de la sorte à des sociétés d'assurances, d'import-export ainsi qu'aux sociétés de dépôts de se développer dans cette zone (alinéa 5 et 6).

Le législateur a émis une autre restriction relative à la main-d'œuvre provenant d'Iran ou d'Inde. La loi a énoncé à ce sujet que: «Les sociétés et les individus peuvent embaucher quiconque dans le cadre de leurs affaires en zone franche à condition qu'ils ne soient pas des citoyens d'un pays contre lequel le gouvernement a décidé d'émettre un veto... (article 11)».

Comme dans le cas des restrictions émises pour la commercialisation des produits, l'interdiction concerne cette fois-ci les individus. Pour des raisons quelconques, les personnes physiques provenant de certains pays peuvent ne pas être acceptées sur le territoire national.? l'origine, le veto peut concerner des raisons politiques, comme c'est le cas avec l'?tat d'Israël, avec lequel les échanges commerciaux sont interdits, ou des raisons commerciales, tel un pays qui ne respecterait pas la convention signée avec l'émirat ou qui instaurerait un traitement de faveur pour les marchandises nationales au détriment des marchandises provenant des E.A.U. Mais dans les deux cas, c'est l'individu qui paie le prix d'une querelle politique ou commerciale, ce qui dépasse largement la volonté d'un simple salarié à la recherche de meilleures conditions de vie, pour lui et sa famille. Regarde: «Examen des politiques commerciales,» p. 11.

(٣٤) «Loi Fédérale no. 2/1986 relative au commerce dans la zone franche de jebel ali,» Dubai Courts (2007), article 8, <http://www.dc.gov.ae/pls/portal30/pcases.rpt_laws_01.show?p_arg_names= law_key&p_arg_ values = 533>.

(٣٥) Selon les termes de l'article 9 de la loi no. 2 de l'année 1986: «Tout au long de l'exercice de leurs activités au sein de la zone franche, les sociétés [...] ne sont pas soumises à aucune contrainte restrictive...».

ليطاول كل عمليّة تجاريّة أو صناعيّة جرى تنفيذها في هذه المنطقة[٣٦]. إلّا أن هذا الإعفاء يمتدّ حاليّاً خمسين سنة قابلة للتجديد[٣٧]، مع موافقة السلطة المختصّة في جبل علي[٣٨].

إلى جانب الميزة الحاسمة، وهي إعفاء الأرباح من الضرائب، يتمتّع الأجانب بحقّ التملّك الكامل لأعمالهم التجاريّة داخل هذه المنطقة. ففرص التوزيع المحتملة والتجاريّة والاستثماريّة والتنمية تتفاقم، وبخاصة أن دبي تضع في متناول الجميع تسهيلات إداريّة ولوجيستيّة. . .

في الواقع، بين بلد مثل فرنسا، التي تطبّق نظاماً ضريبيّاً مثقلاً على كاهل الشركات، وهو ما يدفع الأخيرة إلى إيجاد ثُغَر قانونيّة وحتى الاحتيال لتقليص واجباتها الضريبية تجاه الدولة، وبلد آخر كالإمارات، وبخاصة إمارة دبي المتساهلة ضريبيّاً، ليس ثمة من داع للمفاجأة إن وقع اختيار الشركات على البلد الأقلّ ثقلاً ضريبيّاً.

من المؤكد أن البلدان ذات الضرائب المرتفعة تلقى عائدات ضريبيّة مهمّة، ولكن إلى متى؟ فالشركات ستبدأ يوماً بعد يوم إبطاء تنميتها التجاريّة إلى حدّ وقف نشاطها في هذه البلدان، لإعادة التمركز في بلدان ذات تسهيلات ضريبيّة.

إن إنشاء المنطقة الحرّة في جبل علي دليل على تدويل الأسواق، والسعيّ إلى تحقيق القدرة على المنافسة الدوليّة. فالهيئة التشريعية الإماراتية تريد، من خلال عدم إخضاع أرباح الشركات للضريبة، أن تثبت أن الإمارات تؤّمن المناخ الأكثر ملاءمة لتطوير الأعمال التجاريّة الدوليّة، الآن وللسنوات القادمة، ومن هنا سميّت دبي «نمر الشرق الأوسط»[٣٩]، خليفةً لبيروت، بعد أن رزحت هذه الأخيرة تحت وطأة المشاكل السياسيّة الجمّة، التي تهب عليها من الداخل تارة ومن الخارج طوراً.

بناء على ما تقدّم، نتساءل: كيف يمكن منافسة أنظمة ضريبيّة كتلك المعتمدة في لبنان أو دبي؟ ففي لبنان، تخضع شركات الأموال، كشركات «الهولدينغ» المحصور نشاطها في الخارج، لنظام ضريبي متساهل، بينما في دبي لا تخضع هي ولا حَمَلة الأسهم (باستثناء شركات النفط وفروع البنوك الأجنبيّة) للضريبة على الشركات.

إننا بالفعل نعيش في عصرٍ يحثّ الدول على اعتماد معايير قانونيّة ضريبيّة تنافسيّة. ولكن ماذا عن حريّة الإبداع؟ ماذا عن استقلاليّة الاقتراحات الضريبيّة الفريد في نوعها؟

ممّا لا شكّ فيه أن هذه المبادئ القانونيّة بدأت تغيب عن الفكر، واقعةً في بحر النسيان،

---

(٣٦) المصدر نفسه، ص ١٧٢.

(٣٧) Loi no. 2 de l'année 2001.

(٣٨) Le législateur n'a pas précisé les critères nécessaires pour l'obtention de cette dérogation, et on se réfère dans ce cas au régime de droit commun qui a permis à la société d'avoir l'autorisation d'exercer son activité commerciale.

(٣٩) «Les Emirats arabes unis, un nouveau tigre au Moyen-Orient?».

نظراً إلى تقييد حريّة اختيار المشرّعين للنهج القانوني المتبّع في المنافسة الدوليّة.

رابعاً: البحرين : ملاذ ضريبي بامتياز

لا يوجد في البحرين ضريبة على الشركات، باستثناء تلك المطبقّة على شركات النفط والغاز والنفط (٤٦ بالمئة)، بصرف النظر عن مكان تأسيس كل شركة منها، وعن موضوعها الذي يمكن أن يدور حول التنقيب عن النفط أو الإنتاج أو التكرير. . .

وبالفعل، لا يمكننا غير الجزم بأنّ النظام الضريبي في البحرين يتمتّع بتسهيلات ضريبيّة مطلقة، فلا ضريبة دخل على الأفراد، ولا ضريبة على الشركات (رغم بعض الاستثناءات المذكورة أعلاه)، ولا ضريبة على القيمة المضافة(٤٠). . . ولا شك في أن النظام البحريني ستحاربه دول أخرى، والدليل على ذلك أن حسد تلك الدول دفعها إلى تصنيف البحرين ملاذاً ضريبيّاً تارة، وإلى تقييد نظامها على لائحة ملوّنة لا تعبّر إلّا عن غيرة العالم الغربي من الأنظمة الضريبيّة العربيّة.

خامساً: قوانين فرنسا الضريبيّة في مواجهة الملاذات الضريبيّة

من المشروع التساؤل عن الدافع الذي يحثّ الدول إلى اعتماد أنظمة الملاذات الضريبيّة، وما يترتّب من جرّاء ذلك من جدل تثيره البلدان التي لا تطبّق تلك الأنظمة. بالفعل، إنّها، بلا أدنى شك، المنافسة الضريبيّة التي من شأنها استقطاب الاستثمارات العالميّة والحفاظ عليها. فكلّ مكلّف، أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، يحاول إخضاع أرباحه للضريبة الأقلّ، وهو ما يستتبع هروب رؤوس الأموال من بلدان تصنّف نفسها بأنها ذات نظام «سليم»(٤١) إلى بلدان أخرى مشكوك في أنظمتها الضريبيّة.

بالنسبة إلى فرنسا، فقد رأت أن أنظمة الملاذات الضريبية تسيء إلى التبادل الدوليّ، فعمدت إلى إرساء قرائن أو أنظمة إثبات لا يمكن تجنّبها، بهدف محاربة الأنظمة الضريبيّة المناهضة لها. ووضعت موضع شك سائر العلاقات القائمة بين الأشخاص المعنويّين المقيمين دول الملاذات الضريبية من جهة، والآخرين المقيمين بفرنسا من جهة أخرى، وبخاصة عمليّات نقل الأرباح بين الشركات.

وعلى صعيد القانون الداخلي، تناولت المادة ٢٣٨ أ من القانون الضريبي العام الحالة التي تكون فيها الشركة المستفيدة متموضعة في دولة تطبّق نظاماً ضريبيّاً خارجاً عن

(٤٠) «Bahrain Tax Guide 2010,» PKF, <http://www.pkf.com/.../Tax%20Guides%202010/Bahrain%20 PKF%20Tax%20Guide% 202010.PDF>.

(٤١) Il s’agit des pays qui s’opposent à la politique des paradis fiscaux et qui appliquent une forte imposition comme la France dont le taux d’imposition des sociétés s’élève à 33,33%, l’Espagne à 30%, etc.

المألوف[٤٢]؛ أي، وبحسب الدولة الفرنسيّة، حيث لا تلزم بدفع أيّ ضريبة، أو أنّها تلزم بدفع ضريبة أقلّ من ٥٠ بالمئة ممّا كان يتوجّب عليها دفعها في ما لو كانت موجودة في فرنسا[٤٣]، مع الأخذ في الاعتبار القاعدة الضريبيّة نفسها[٤٤].

واستناداً إلى القواعد الضريبيّة المنصوص عليها في المادة ٢٣٨ أ، فإنّ الإدارة الضريبيّة تملك كلّ الحقّ في رفض أي تنزيل في العمليّات المبرمة في الدول ذات النظام الضريبيّ الخارج عن المألوف. بهذا المعنى، تكون المادة المذكورة قابلة للتطبيق في كلّ مرّة يكون فيها المستفيد من المبالغ مقيماً بملاذ ضريبي، أو عندما يتمّ دفع هذه المبالغ لحساب هيئة ماليّة متمركزة في ذلك البلد، بغضّ النظر عن المكان الذي يقطن فيه المستفيد، وإنّ منطوق البند الثالث من المادة المذكورة يؤكّد ذلك.

تعني إمكانية الرفض هذه وجود قرائن بنقل الأرباح من جهة، وفرض الضريبة الفرنسيّة على المبالغ المتنازَع فيها من جهة أخرى؛ إذ يمكن لهذه العمليّات الماليّة (الفوائد، براءات الاختراع، تقديم الخدمات[٤٥]. . .) أن تخبّئ ضمنيّاً حوالة بعض الأرباح إلى الخارج، للتهرّب من دفع الضريبة الفرنسيّة على الشركات غير المستهان بها. وبذلك تكون الشركة الفرنسية، لا الشركة الموجودة خارج فرنسا، هي التي تتحمّل عبء الضريبة. ويقع على الإدارة إثبات أنّ المستفيد من هذه الخدمات يقيم بدولة ذات نظام ضريبي خارج عن المألوف[٤٦]. وبالعكس، على الشركة أن تبرهن على أن العملية قانونيّة من حيث دفع الأموال، وطريقة إجرائها، وإثبات ملاءمتها لسعر السوق.

مهما يكن من أمر، يبدو أن فرنسا تعتبر أن كلّ عمليّة تمّت في بلد ذي نظام ضريبي خارج المألوف تجري من أجل التهرّب من دفع الضريبة، وأن فتح الأسواق العالميّة بعضها على بعض يسمح للشركات بالتملّص من متطلّبات الضريبة المحليّة بكلّ حريّة. ولكن، ألا يدفع هذا الفعل فرنسا إلى الشك في سائر العمليّات الماليّة المبرمة من قبل الشركات العالميّة في هذه الأمكنة؟ بالفعل، تعالج الدولة الفرنسيّة جميع الشركات على قدم المساواة، ولا تتساءل حتى عن نواياها الحقيقيّة. هذا مثير للعجب؛ إذ إنّ الأسباب الفعليّة التي قد تدفع الشركات إلى أن تكون في تلك الأمكنة قد تكون أسباباً استراتيجية محضة، وبعيدة كلّ البعد عن الالتفاف الضريبيّ المقدّر.

---

(٤٢) Loi no. 81-1160 du 30/12/1981, art. 90 I finances pour 1982, J.O. 31/12/1981 en vigueur le 01/01/1982.

(٤٣) A ce sujet, le législateur français considérait, avant l'année 2006, que la firme se trouvait dans cette situation lorsque le bénéficiaire installé dans l'?tat étranger en question, soit n'était pas redevable de l'impôt, soit l'était, mais par rapport à une somme inférieure d'au moins un tiers au montant qu'il aurait dû payer en France, en tenant compte de la même base d'imposition.

(٤٤) Loi no. 2004-1484 du 30/12/2004, art. 104 11, IV finances pour 2005, J.O. du 31/12/2004.

(٤٥) Louis Cartou, *Droit Fiscal international et européen* (Paris: Dalloz, 1986), pp. 285-286.

(٤٦) Patrick Serlooten, Droit Fiscal de l'entreprise, $2^{ème}$ éd. (Paris: Montchrestien, 1993), pp. 358-359.

هذا الغرور القانونيّ دفع فرنسا إلى تصنيف الأنظمة الضريبيّة الموجودة عالميّاً سنداً لنظامها الخاص، وهذا المنظار يتعارض كليّاً مع سياسة الانفتاح المعلنة من قِبلها؛ فضياع الإدارة الضريبيّة الفرنسيّة أمام المناورات الضريبيّة يدفعها، عبر عدّة تقنيات خاصّة في نظامها القانونيّ، إلى مراقبة سائر العمليّات التجاريّة الدوليّة ذات الصلة، إمّا من خلال المادة ٢٣٨أ، وإمّا من خلال المادة ٢٠٩ب(٤٧)، من القانون الضريبي العام.

فالمادة ٢٠٩ب تعاقب تراكم الأرباح داخل فروع الشركات القائمة في البلدان ذات النظام الضريبيّ غير المألوف(٤٨). وعلى هذا، فالشركات التي هي موضوع هذه القاعدة تشمل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بحسب شكلهم أو موضوعهم أو بحسب خيارهم. ويجب أن تنشأ في مكان محدّد يتطابق مع نصّ المادة ٢٣٨أ، من القانون المذكور(٤٩). وعندما تجتمع عناصر الإثبات اللازمة، تخضع الأرباح الناتجة من نشاط الفروع الموجودة في الأمكنة الضريبيّة الخارجة عن المألوف للضريبة الفرنسيّة(٥٠)، مع الأخذ في الاعتبار الحقوق الماليّة التي تتمتّع الشركة الفرنسيّة بها.

إلّا أنّ لهذه القاعدة بعض الاستثناءات. وبهذا المعنى، لكي تعطى إمكانيّة تراكم الأرباح داخل البلدان ذات النظام الضريبي غير المألوف، على الشركة الفرنسيّة أن تثبت أوّلاً أنّ شركة الفرع تقوم بنشاط صناعي أو تجاري فعليّ يشكّل ٥٠ بالمئة من وارداتها المحققّة، وأن تثبت ثانياً أن العمليّات التي تمّت بينها وبين البلد ذي النظام الضريبي غير المألوف تتناسب مع العمليّات التي قد تنشأ بين شركات مستقلّة بعضها عن بعض، من أجل استبعاد أي شكوك حول المصالح المشتركة. علاوة على ذلك، إذا لم يكن إجراء العمليّات بدافع التهرّب من الضريبة، يمكن عندئذ مراكمة الأرباح، وللشركة أن تأتي بالإثبات. بعبارة أخرى، لا يسري مفعول المادة ٢٠٩ب إذا كان النشاط الاقتصادي بعيداً كلّ البعد عن الأساليب الماليّة المصطنعة والهادفة إلى تحقيق مكاسب ضريبيّة.

إلّا أنّ المادة ٢٠٩ب شهدت تعديلات مهمّة عام ٢٠٠٦؛ إذ تناولت الصيغة الجديدة حالتين(٥١) **الأولى** هي الشركات التي يديرها الشخص المعنوي المقيم بفرنسا، و**الثانية** هي المؤسسات القانونيّة الممسوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الشخص المعنوي المقيم بفرنسا، كـ «التراست» (TRUST) الذي هو عبارة عن كيان قانوني غير متعارف عليه في القانون

(٤٧) Loi no. 80-30 du 18/01/1980, art. 70 finances pour 1980, J.O. du 19/01/1980.

(٤٨) Bulletin officiel des impôts, D.G.I., 4 H-1-07, no. 6, 16/01/2007, no. 49 et suit.

(٤٩) Philippe Colin et Gilles Gervaise, *Fiscalité pratique des affaires*, 15ème éd. (Paris: Clet, 1990), pp. 370-371.

(٥٠) Francis Lefebvre, *Royaume-Uni*, 3ème éd. (Paris: F. Lefebvre, 2003), p. 171.

(٥١) Jean-Paul Sollberger, «Les Récentes évolutions législatives du droit fiscal international français,» *Fiscalité Européenne et droit international des affaires*, no. 140 (2005).

Cf. précisément: II- Les personnes morales, A- Modification de l’article 209 B et 238 A du C.G.I., 2- Nouveau dispositif.

الفرنسي(٥٢)، خلافاً للحال في النظام الأنغلوساكسوني. بالنسبة إلى الشركات، فإنّ المكاسب تبقى خاضعة لنظام الأرباح، أمّا مكاسب المؤسسّات القانونيّة، فإنّها تشكّل عائدات رأسماليّة منقولة(٥٣).

أمّا بالنسبة إلى حقّ شركة الأمّ في شركة الفرع، فإنّه يرتفع على الأقلّ إلى حدّ الـ ٢٥ بالمئة بتاريخ إقفال السنة الماليّة لشركة الفرع(٥٤). وهذا الحق هو كناية عن أسهم، أو حصص، أو حقوق تصويت، أو حقوق ماليّة(٥٥)، ويمكن أن يكون مباشراً أو غير مباشر من خلال شركة أخرى. إنّ إعادة النظر في هذه المادة أوجبت زيادة النسبة المئويّة إلى أكثر من ٥٠ بالمئة. كما أدخلت ضد التعسّف بنداً(٥٦)، من شأنه أن يضمن ألّا يتم بين الشركات التي تمتلك معاً هيئة قائمة في الخارج اتفاق ضمني على عدم تخطّي حدّ الـ ٥٠ بالمئة(٥٧). فخفّضت الهيئة التشريعيّة هذه النسبة إلى ٥ بالمئة من رأس المال، عندما يكون ٥٠ بالمئة من الحصص عائداً إلى شركات قائمة في الدولة الفرنسيّة، أو إلى شركات ذات علاقة تبعيّة تجاه شخص معنوي قائم في فرنسا، بموجب المادة من القانون الضريبي العام.

وأخيراً، استبعد التشريع الفرنسي الحالي تطبيق هذه المادة القانونيّة إذا ما تعلّق الأمر بإحدى دول الأعضاء في الاتّحاد الأوروبي(٥٨). وهذا إجراء منطقي؛ إذ من السهل جدّاً على الإدارة الفرنسيّة أن تحصل على المعلومات والتوضيحات اللازمة لتحديد الطبيعة الفعليّة للنشاط التجاري، من قبل السلطات الإداريّة الأوروبيّة، إذا ما كان هناك من شكوك حول شرعيّة أرباح هذه الشركة أو تلك.

أمّا بخصوص الشركات المتمركزة خارج نطاق الاتّحاد الأوروبي، فتستبعد المادة ٢٠٩ب، إذا ما أتى الأشخاص المعنويّون المقيمون بالدولة الفرنسيّة بالإثبات على أنّ للعمليّات الخارجيّة المنفذة هدفاً آخر غير ماليّ في المقام الأوّل، أي عندما يكون أكثر من ٢٠ بالمئة من الأرباح العائدة إلى الشركات المقيمة خارج الدولة الفرنسيّة، ناتجاً من عمليّات تناولت الأصول الماليّة أو غير الماديّة(٥٩)، أي من إدارة الأوراق الماليّة والمستحقّات والحقوق غير الماديّة، من براءات اختراع وعلامات تجاريّة.. إلخ(٦٠). كما أنّ

---

(٥٢) Le trust law est un système qui préserve la propriété en dissociant le legal interest du beneficial interest. En ce sens, le constituant transfère la propriété au trustee afin qu'il administre pour le compte des bénéficiaires, présents ou futurs.

(٥٣) Loi no. 2004-1484 du 30/12/2004, art. 104 1, IV finances pour 2005, J.O. du 31/12/2004.

(٥٤) Yves Levy, «Fiscalité des opérations internationales,» Yves Levy et associés (2005).

(٥٥) Décret no. 81-1173, 30/12/1981, J.O., 31 déc. 1981.

(٥٦) *Bulletin officiel des impôts*, D.G.I., 4 H-1-07, no. 6, 16/01/2007, no. 32 et suit.

(٥٧) Sollberger, «Les Récentes évolutions législatives du droit fiscal international français».

(٥٨) *Bulletin officiel des impôts*, D.G.I., 4 H-1-07, no. 6, 16/01/2007, no. 182 et suit.

(٥٩) المصدر نفسه، العدد ١٩٦.

(٦٠) المصدر نفسه، العدد ١٩٧ وما بعده.

النسبة المئويّة للأرباح ترتفع إلى حدّ ٥٠ بالمئة في حالة وجود مجموعة شركات[٦١].

نلحظ ممّا تقدّم أنّ الصيغة الجديدة التي وضِعت للمادة ٢٠٩ب، التي تمّت عام ٢٠٠٦، قد وسّعت نطاق تطبيقها، وشدّدت النسبة المئويّة العائدة إلى الشركة الفرنسية في فروعها، ونصّت على توصيفات قانونيّة جديدة، وتناولت إمكانيّة عدم تطبيق المادة المذكورة. وهذا ما يشكّل البرهان على الجهود التشريعيّة التي بُذلت بغية محاربة الملاذات الضريبيّة، والتي دفعت الشارع الفرنسي إلى إعادة النظر في نظامه لسد الثُّغَر التي بانت عبر السنين.

إنّ المراجعة الدائمة للأحكام القانونيّة المطبّقة في فرنسا منذ عقود تشكّل دليلاً قاطعاً على خوفها المستمر من الملاذات الضريبيّة، التي تعتبرها تهديداً مستديماً لنظامها القانوني. وثمّة مثال آخر يكمن في المادة ٥٧ من القانون الضريبي العام، الذي يبرز أيضاً هذا الخوف الفرنسي تجاه الشركات العالميّة الخاضعة لقيود التبعيّة؛ إذ من شأنها أن تشوّه طبيعة الأرباح التي تحققها الشركة، من خلال التأثير في أرباح شركة أخرى. فما يتعيّن على الإدارة فعليّاً في هذه الحالة هو أن تثبت رابطة التبعيّة[٦٢]، وأن تثبت أن نقل الأرباح تمّ مثلاً من خلال زيادة أو تخفيض أسعار البيع والشراء، أو دفع إتاوة ما، أو الحصول على قرض بدون فائدة أو بفائدة مخفّضة، أو دفع مبلغ غير مناسب لقاء الخدمة المؤدّاة[٦٣].. إلخ. وقد أضاف المشترع الفرنسي أنّ عمليّة نقل الأرباح يمكن أن تتمّ «بأيّ وسيلة أخرى». وهكذا، تُرك للإدارة حريّة تقدير طريقة نقل الأرباح باستعمالها مصطلحات ذات طابع عام، بهدف منع تهرّب الشركة من الضريبة من خلال استغلالها ثُغَراً قانونيّة محتملة.

ولكن في الواقع، وجدت فرنسا وسائل إضافيّة من شأنها أن تحثّ الشركات على التعاون مع الإدارة الضريبيّة، بما أن قرينة التوزيع المنصوص عنها في المادة ٥٧ لا يستهان بها، وإن كانت قابلة لإثبات العكس. فهذه الأخيرة تعني أنّ عمليّة نقل الأرباح هي في الحقيقة عمليّة توزيع غير مباشرة للأرباح[٦٤]، وللشركة إمكانيّة الإثبات أنّ ما قامت به يراعي أحكام القانون[٦٥].

ومن ضمن هذه الوسائل، يمكن للإدارة الضريبيّة أن تسائل الشركة المشتبه فيها عن

(٦١) المصدر نفسه، العدد ٢١٣ وما بعده.

(٦٢) Gilbert Tixier et Thierry Lamulle, «Les Rapports entre l'article 57 du Code Général des Impôts, l'acte anormal de gestion et l'article 9 de la convention modèle O.C.D.E.,» *Droit Fiscal*, no. 40 (5 october 1994), pp. 1463- 1464, et Bernard Castagnede et Salomon Toledano, *Fiscalité Internationale de l'entreprise* (Paris: Presses Universitaire de France, 1987), pp. 401-402.

(٦٣) «Multinationals Companies,» Organisation de Coopération et de Développement Economiques, 1978-1979, MSS.292D/340.95/4.

(٦٤) Jean-Luis Bilon, *Transferts Indirects de benéfices à l'étranger* (Paris: Librairie Techniques, 1981), pp. 168-171.

(٦٥) L. Chevallard, «Prestations Intragroupes, comment limiter les risques?,» O.F., no. 496 (20/4/1998), p. 20-21.

عمليّاتها، فتطلب منها إيضاحات معيّنة، كما هو منصوص عنه في المادة ١٣ ب، من قانون الأصول الضريبيّة، حول طبيعة العلاقات بين مختلف الشركات من جهة، وتحديد أسعار الصفقات من جهة أخرى، كما أنشطة الشركات، وحتى المعاملة الضريبيّة المتعلقة بعمليّاتها الماليّة. . إلخ. ولا بدّ للطلب أن يحدّد بشكل صريح طبيعة النشاط والبلد والمؤسّسة والشركة والتجمّع المعنيّ، وعند الاقتضاء المبالغ المتنازع فيها(٦٦). . إلخ. وعلى الإدارة الضريبيّة أن تحدّد للشركة مهلة لتقديم إيضاحاتها، بحيث لا تقلّ المهلة عن شهرين قابلة للتجديد بناء على طلب معلّل، ولا تتخطّى ثلاثة أشهر.

ويمكن للشركات أن تلجأ دوماً إلى الإدارة الضريبيّة، للتوصّل إلى اتّفاق مسبق معها في ما يتعلّق بتحديد الطرق المعتمدة لعمليّاتها التجاريّة(٦٧)، متجنّبة بذلك أي شكوك حول نقل الأرباح(٦٨). ويتمّ ذلك وفقاً للمبادئ الموضوعة من قبل منظمّة التعاون الاقتصادي والتنمية(٦٩) التي تعتبر أنّ الاتّفاق المسبق يساعد في تحديد العلاقات القائمة بين الشركات، ومن شأنه استجماع عدّة معايير مناسبة للمعاملات التجاريّة الجارية (الطرق الواجب استعمالها، عناصر المقارنة، التعديلات الواردة، الافتراضات بشأن الأحداث المقبلة. . . إلخ)، وذلك بغية تحديد الأسعار المناسبة لهذه المعاملات على نحو مسبق.

لكن إذا كان صحيحاً أنّ هذه الوسائل تقوم، من جهة، بتوفير ضمانة للشركات مفادها أنّ الإدارة الضريبية لن تشكك في أمر هذه العمليات، وتوفّر للإدارة، من جهة أخرى، الوسيلة الأسهل والأقل كلفة لجمع المعلومات عن الشركات، فإنّ هذه الإجراءات معقدّة، نظراً إلى أنه يعود للمكلّف، على الصعيد التطبيقي، أن يقترح الطريقة اللازمة لتحديد الأسعار المعتمدة(٧٠). وهذا ما يتطلّب دراسات اقتصاديّة، وتقارير خبراء، ومستندات مرفقة، كجداول الشركات المعنيّة بالاتفاق المسبق، ووصف للتجمّع وهيكليته. . إلخ، لتنوير الإدارة على كل من الصعيد التجاري والصناعي والمالي. . وغيرها. وينبغي أن تثبت الشركة بخاصة أنّها تستوفي شروط المنافسة، التي ترمي إلى تحديد أسعار المعاملات الحاصلة بين الشركات ذات الصلة التبعيةّ بمبلغ، كما الذي كان يجب أن يحصل بين شركتين مستقلّتين، وهو ما يشكّل مهمّة معقدّة نوعاً ما.

من الواضح إذاً عدم تلاؤم هذه الأصول القانونيّة مع التدويل الحالي للشركات ومع فتح الأسواق العالميّة بعضها على بعض، فتعتبر الشركات الفرنسيّة، مقارنةً بالشركات الأجنبيّة،

---

(٦٦) D. adm., 13L-146, no. 13.

(٦٧) Instruction du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, 4 A-8-99, no. 171, 17 septembre 1999, p. 1.

(٦٨) Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, «Le Dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert, une petite révolution fiscale,» *Droit Fiscal*, no. 5 (2 février 2000), p. 254.

(٦٩) D. adm., 4A-1215; Instruction du 7 september 1999, B. O. I. 4 A-8-99.

(٧٠) Francis Lefebvre, *Paradis Fiscaux et opérations internationales, mesures anti-évasion, lutte conte le blanchiment, pays et zone à fiscalité privilégiée*, 4ème éd. (Paris: F. Lefebvre, 2005), p. 501.

في موقف ضعف؛ إذ إنّ الشركات الأجنبيّة غير مضطرة إلى الامتثال لهذه التفاصيل في بلدها الأمّ. أضف إلى ذلك الفترة الزمنيّة اللازمة لإعداد الدراسات التفصيليّة قبل أن توافق الإدارة على الطرق المعتمدة أو ترفضها، وهو ما يعني عقبات إضافيّة أمام تأسيس الشركات الفرنسيّة وتوسيعها في الخارج. وهذا دليل واضح على أنّ الدولة الفرنسيّة ما برحت تشكّك في كل عمليّة ماليّة تتم بين شركتين قائمتين في بلدين مختلفين، ولا تتحمّل حتى عبء إثبات الصلة بين الشركات في حال كانت متمركزة في ملاذات ضريبيّة، سنداً إلى المادة ٢٣٨أ.

كما يبدو أنّ المشترع الفرنسي على حذر دائم تجاه المبالغ التي تُدفع لقاء الخدمات، لكي لا تصبح ذريعة منتظمة لنقل الأرباح غير المشروعة، وذلك بغضّ النظر عن النظام الضريبي المطبّق في البلد، حيث يقطن المستفيد من الخدمة، وبصرف النظر عن روابط التبعيّة بين الأشخاص المتعاقدين(٧١).

وإنّ هواجس الحذر هذه منصوص عنها في المادة ١٥٥أ من القانون الضريبي العام، الذي عالج عدّة حالات من شأنها الالتفاف على محاولات الاحتيال المحتملة. فلحظت إحدى حالات المادة، موضوع الدراسة، مسألة المبالغ الماليّة الناتجة من خدمات متبادلة بين أشخاص مقيمين بفرنسا من جهة، وأشخاص آخرين قابعين خارج الأراضي الفرنسيّة من جهة أخرى. ولا يثير الشارع الفرنسي شرط وجود المستفيد من المال في ملاذ ضريبي، على عكس ما هو منصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة أعلاه. فنُصّت أحكامه بشكل عام؛ إذ تناول حالة الأشخاص الخاضعين لعلاقة التبعيّة، وبشكل خاص الحالة التي يكون فيها المستفيد من الخدمة تحت سيطرة مقدّم الخدمة، بغضّ النظر عن موقعه الجغرافيّ. وتُطبّق المادة ١٥٥أ أيضاً في الحالة التي لا يقوم فيها المستفيد من المال بأي نشاط صناعي أو تجاري هام خارج فرنسا(٧٢).

عندما تتوافر الشروط، يتحمّل المستفيد الحقيقي من العمليّة عبء الضريبة على المبالغ المدفوعة والمتوجّبة على المستفيد الظاهري، أي، بعبارة أخرى، يقع على عاتق المستفيد من الخدمة المقيم في فرنسا أداء الضريبة للسلطات المحليّة. في أولى الحالتين المذكورتين في المادة، يمكن للمكلّف إثبات إمّا عدم وجود أي رابطة تبعيّة بين الفرقاء، وإمّا هيمنة أنشطة اقتصاديّة أو تجاريّة على العمليّة. غير أنّ المشترع الفرنسي أدخل قرينة غير قابلة لإثبات العكس في الحالة التي يكون فيها المستفيد الظاهري مقيماً في أحد الملاذات الضريبيّة(٧٣)، الأمر الذي يدلّ على صرامة النظام الضريبي الفرنسي تجاه الشركات الموجودة في البلدان المشتبه في نظامها.

ممّا تقدّم، تشكّل المواد ٢٣٨أ، و٢٠٩ب، و٥٧ و٥٥أ من القانون الضريبي العام الدليل على أن فرنسا لا تثق بالمعاملات التجاريّة التي تحصل في ملاذ ضريبي. وغالباً ما تبدو الإدارة

(٧١) Loi no. 80-30 du 18/01/1980, art. 71 pour 1980, J.O. du 19/01/1980.

(٧٢) Jean-Pierre Jarnevic, *Droit Fiscal international* (Paris: Economica, 1986), pp. 228-230.

(٧٣) المصدر نفسه، ص ٢٣٠ ـ ٢٣٢.

الضريبيّة في ارتباك شديد من شأنه أن يدفعها إلى طلب إيضاحات تلقي الضوء على طبيعة العلاقات القائمة بين الشركات المتعاقدة في حال وجود أي مصالح مشتركة بينها. وإنّ تداخل المصالح هذا قاد الدولة الفرنسيّة لا إلى رصد الأرباح المرتبطة بالملاذات الضريبيّة بصورة خاصة فحسب، بل أيضاً إلى رصد الأرباح المحقّقة من خلال العمليّات الدوليّة بصورة عامة.

ولكن، هل لهذا الخوف ما يبرّره؟ في الواقع، قبل أن يشار بأصبع الاتّهام إلى أحد الأنظمة الضريبيّة التابعة لأيّ بلد من البلدان، فإنّ من الضرورة بمكان أن تعيد قمة مجموعة العشرين، وخاصة فرنسا الداعية إلى القمة، النظر أوّلاً في أنظمتها الضريبيّة الخاصّة.

سادساً: التناقض الضريبي الواقع في النظام القانوني الفرنسي

في الحقيقة، أدخلت الموازنة العامّة لعام ٢٠٠٧ تخفيضاً ضريبياً على الشركات، من أجل مواجهة أي زيادة على ضريبة الشركات، أو على الضريبة السنويّة الجزافيّة (Imposition forfaitaire annuelle) التي سيتمّ معالجتها لاحقاً، خلال فترة نموّ الشركة(٧٤). فبلغت نسبة تخفيض الضريبة ١٠٠ بالمئة، شرط أن يكون نموّ مجموع الأجور يساوي على الأقلّ ١٥ بالمئة أو يزيد، وإنّ هذه النسبة تتفاوت من ١٠٠ بالمئة إلى صفر بالمئة إذا كان النموّ أقلّ من ١٥ بالمئة. ويُحتسب هذا التخفيض الضريبي على الشكل التالي: «مجموع الضريبة على الشركات والضريبة السنويّة الجزافيّة الناتجة من السنة المالية نفسها، مطروحة من معدّل الضريبة على الشركات والضريبة السنويّة الجزافيّة خلال السنتين المنصرمتين»(٧٥).

وممّا لا شكّ فيه أنّ من شأن هذا الإجراء الضريبي أن يقلّل من عبء الضريبة المفروضة على الشركات، لضمان توسّعها على الصّعيدين الوطني والدولي، ولتكون قادرة على إعادة استثمار أرباحها وإنشاء فرص عمل جديدة، وهذا ما يشكّل تدبيراً ضريبياً فعّالاً قادراً على منافسة أي ملاذ ضريبي. ولكن، أيعقل أن نجد في النظام الفرنسي نفسه، وهو الذي طالما حارب أنظمة الملاذات الضريبيّة، بعض القواعد التي تشكّل منه ملاذاً ضريبياً أكثر أماناً لعمليّات الالتفاف الضريبي من بلد مصنّف دوليّاً بأنه ملاذ ضريبي؟

وقد أُعلن أيضاً إلغاء الضريبة السنويّة الجزافيّة كليّاً لعام ٢٠١٠، وهي كناية عن ضريبة مفروضة على مبيعات العام السابق، والموجبة الدفع، سواء أحقّقت الشركة أرباحاً أم لم تحقق. أفلا يشكّل هذا الإجراء تخفيضاً ضريبياً مهمّاً عن كاهل الشركات؟

وبهذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أنّ الدولة الفرنسيّة باتت لا تتردّد في وضع مصالح الشركات على حساب مصلحتها الخاصّة؛ فبهدف تأمين المنافسة الدوليّة لنظامها، تتحمّل

---

(٧٤) Les Forums du financement, de l'innovation et de la compétitivité, «La Loi de finances pour 2007, réduction d'impôt en faveur des Gazelles,» Les Forums du financement, de l'innovation et de la compétitivité (2007).

(٧٥) المصدر نفسه.

الدولة الفرنسيّة خسائر هائلة جراء هذا التعديل الضريبي، تصل إلى حدّ ١,٦ مليار يورو من العائدات السنويّة. وأكثر من ذلك، فإنّ تطبيق هذه السياسة الضريبيّة الجديدة ستكبدّها مصاريف تصل إلى ١,٤٤ مليار يورو في السنتين القادمتين[٧٦].

أمام هذا الواقع الرقمي الهائل، نتساءل: لماذا تلجأ الدولة الفرنسيّة إلى هدر هذه الأموال الطائلة، خصوصاً أنّ المجتمع الدولي يرزح تحت وطأة الأزمة الاقتصاديّة العالميّة؟ ألا يمكن أن نعتبر هذا التدبير منافسة واضحة لأنظمة الملاذ الضريبي؟

علاوة على ذلك، تعيب فرنسا على النسب الضريبيّة المطبّقة على الشركات في بلدان الملاذ الضريبي أنها نسب غير كافية. وبالتالي، يمكن للوهلة الأولى الاعتقاد بأنّها على حقّ في هجومها وتصدّيها المستديم لهذه الأمكنة، نظراً إلى أهميّة نسبة الضريبة على الشركات المتعارف عليها في قانونها (٣٣,٣٣ بالمئة)، إلّا أنّ لائحة الاستثناءات من الضريبة على الشركات مثيرة للعجب، وهي استثناءات عديدة، منها: الإعفاءات المتعلّقة بالشركات المنشأة حديثاً والواقعة تحت إطار تطبيق المادة ٤٤ سكزيس من القانون الضريبي العام[٧٧]، وبالشركات المبتكرة بموجب المادة ٤٤ سكزيس أ، من القانون الضريبي العام[٧٨]، كذلك الأمر بالنسبة إلى الشركات التي تأخذ على عاتقها إدارة شركات واقعة تحت وطأة صعوبات ماديّة بحسب منطوق المادة ٤٤ سبتيز من القانون الضريبي العام[٧٩].

كما أنّ الإعفاءات تطاول، من جهة، الشركات المتموضعة في المناطق الحرّة بحسب المادة ٤٤ أوكتيز و ٤٤ أوكتيز أ، من القانون الضريبي العام[٨٠]، وتطاول، من جهة أخرى، الشركات المتمركزة في مناطق البحث والتطوير بحسب المادة ٤٤ أندسيز من القانون الضريبي العام[٨١] أو المتموضعة في أماكن لتنشيط اليد العاملة وفقاً للمادة ٤٤ ديوديسيز من القانون الضريبي العام[٨٢]، بالإضافة إلى الإعفاءات المتعلّقة بالشركات التي تمارس أو تنشئ أنشطة في جزيرة كورسيكا، بحسب الفقرة ٤٤ دسيز من القانون الضريبي العام[٨٣].

على هذا، تخضع الشركات الصغيرة والمتوسّطة الحجم لنسبة مئويّة منخفضة للضريبة على الشركات. وقد تمّ تحديدها في عام ٢٠١١ بـ ١٥ بالمئة، ويستفيد منها فعليّاً نصف مليون

(٧٦) Anne-Hélène Pommier, «L'Impôt forfaitaire annuel va disparaitre dés 2009,» L'Entreprise.com (26 février 2008), <http://www.lentreprise.com/3/5/l-impot-forfaitaire-annuel-va-disparaitre-des-2009_15526.html>.

(٧٧) Loi no. 2007-1824 du 25 décembre 2007- art. 45 (V).

(٧٨) المصدر نفسه.

(٧٩) Loi no. 2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 114 (V).

(٨٠) Loi no. 2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 45 (V).

(٨١) Loi no. 2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 45 (V).

(٨٢) Loi no. 2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 114 (V).

(٨٣) Loi no. 2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 45 (V).

شركة فرنسيّة، ويتمتع نتيجةً لهذا أكثر من ثلث الشركات بتخفيض ضريبي يصل إلى أكثر من النصف[٨٤].

ردّاً على هذه الاستثناءات، أتت الدولة الفرنسيّة بإجابات نعتبرها كلاسيكيّة، منها: تحسين رأس المال؛ إعادة إطلاق الاقتصاد؛ تعزيز تنمية الشركات الجديدة أو مناطق معيّنة.. إلخ. واستناداً إلى ما تقدّم، من الواضح أن في إمكاننا اعتبار الدولة الفرنسيّة نفسها ملجأ ضريبيّاً آمناً في بعض الحالات القانونيّة. في الواقع، إذا كان وجود الأنظمة الضريبيّة المشكوك في أمرها مرتبطاً بحجة التنافس الضريبي العالمي، أفلا يمكن أن نعتبر أن التخفيضات التي أجرتها الدولة الفرنسيّة تصبّ في هذا المضمار أيضاً؟

فهذه الاستثناءات القانونيّة الفرنسيّة، وإن كانت مؤقتّة أو مرتبطة بشرط معيّن، تذكّرنا بالأنظمة الضريبيّة الخارجة عن المألوف، التي لطالما وضعتها فرنسا في موضع الشك. وبالتالي، ألا نصل بالقواعد الفرنسيّة المطبّقة إلى النتائج الضريبيّة نفسها المتنازع عليها في الملاذ الضريبي؟ بهذا المعنى، إذا كانت النسب المئويّة الضريبيّة المخفّضة التي تقرّها بلدان الملاذ الضريبي تجتذب رؤوس الأموال الأجنبيّة، فإنّ الدول، كفرنسا التي تصنّف نظامها الضريبي بأنه «سليم»، تضع موضع التنفيذ جملة من التخفيضات الضريبيّة بغية دفع الشركات الأجنبيّة إلى الاستثمار في نشاط معيّن داخل أراضيها. وهذه التدابير يمكن أن تتضمّن تنزيلات ضريبيّة معيّنة، أو حتى إعفاءات ضريبيّة لفترة زمنيّة محدّدة. ألا تؤدّي هذه الأساليب إلى الآثار السلبية نفسها لعدم التكليف؟ أو بالأكثر إلى فقدان توازن القوى بين الدول؟ ألا تحاول فرنسا فعليّاً تبنيّ الأحكام المطبّقة في أنظمة الملاذ الضريبي بشكل مقنّع لدى إرسائها تسهيلات ضريبيّة؟ في الحقيقة، إنّ الدول بشكل عام، أكانت تطبّق أنظمة الملاذ الضريبي أم لا، فإنها تسعى بشكل أوليّ إلى المنافسة، بغية استقطاب الاستثمارات الأجنبيّة.

خاتمة

على ما تقدّم، من السهولة بمكان على البلدان التي تصنّف نظامها الضريبي بأنه «سليم» أن تنتقد أنظمة الملاذات الضريبيّة لكونها تسيء إليها. ولكن، أيمكننا اعتبار هذه الادّعاءات خاطئة؟ نجيب عن ذلك، بدون أي تردّد، بأنّ البلدان ذات أنظمة الملاذات الضريبيّة هي الأنظمة السليمة، في حين أن الضرائب المقتطعة في البلدان التي تصنّف نفسها بلداناً «سليمة» هي المفرطة وغير العادلة. ومع ذلك، لا يسعنا في النهاية إلّا أن نقبل قانون الأقوى وسائر التوصيفات الضريبيّة الناجمة عنه ■

(٨٤) Sébastien Raspiller, «Le Taux réduit d'impôt sur les sociétés pour les PME,» *Economie et prévision*, nos. 183-184 (2008).